جامـعة حلـــــب

كلية الاقتـــصاد

قسم المحاســـبة

استخدام سلاسل القيمة لتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج بالتطبيق على الشركة العامة السورية للغزل والنسيج بحلب

بحث مقدم

لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالب:

هشام عبد الوهاب

جامعة حلب عام ٢٠١٠م – ١٤٣١هـ

المبحث الأول :تعريف سلاسل القيمة وأشكالها ومقومات تطبيقها:

تمهيد

لعبت التكاليف دورا مهما وفعالا في تحقيق الانتشار والتوظيف الاقتصادي الفعال للمنتجات الجديدة وخاصة في القرن العشرين حيث التطورات التكنولوجية السريعة والمنافسة القوية .

ولما كانت تكاليف اقتناء هذه المنتجات هي انعكاس لتكاليف الانتاج مضاف إليها هامش الربح فقد سعى الباحثون إلى التوصل إلى الأساليب القادرة على تخفيض هذه التكاليف إلى الحدود التي تحقق هدف خفض التكلفة والمنافسة الفعالة .

ونتيجة لتنوع الفكر و الأسلوب فقد تعددت الأساليب التي تسعى إلى خفض التكلفة فكلما ظهر أسلوب جديد على أنه الأسلوب الأفضل والأقوى ظهر في الأفق أسلوب جديد وذلك بسبب استجابة الفكر المحاسبي السريعة ليواكب المتغيرات البيئية، وقد شهد الفكر المحاسبي تطورات متعددة بدءا من عملية تقدير التكاليف ثم الاتجاه نحو الاهتمام بالتكاليف المعيارية لتكون أساساً سليماً لتقييم الأداء والحكم على الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب ثم انتهى الأمر باستخدام أسلوب سلاسل القيمة وتحليلها لما لهذا الأسلوب من أهمية في مجال إدارة التكلفة فقد سعت المنشآت وبخاصة تلك التي لديها سلاسل قيمة طويلة إلى استخدام هذا الأسلوب الذي حقق نتائج لفتت أنظار صانعي القرار في المنشآت الأمر الذي شكل حافزاً لدراسة هذا الأسلوب وعرضه كأسلوب مقترح يعتمد عليه لتخفيض التكاليف في الشركة السورية للغزل والنسيج بحلب.

وإن فهم سلاسل القيمة ومقومات تطبيقها يعتبر ركيزة أساسية لاستخدامها بالطريقة المثلى كونها أداة لخدمة القرارات الهادفة إلى تحقيق المركز الاستراتيجي للتكاليف والقيادة التكاليفية التي تدعم قدرة المنشأة على تحقيق مزايا تنافسية تحقق استمرارية هذه المنشأة ونموها .

وقد اختلفت المفاهيم التي تناقش سلاسل القيمة من خلال تطور الفكر المحاسبي حيث سيتم مناقشة هذه المفاهيم ورؤياتها المختلفة ومن ثم التركيز على المفاهيم التي تعتبر أكثر ملاءمة لواقعنا وللشركة موضوع دراسة هذا البحث .

أولا" – تعريف سلسلة القيمة

تعددت التعاريف لسلسلة القيمة وفق الرؤية التي كان صاحبها ينظر بها إلـى المركـز التكـاليفي للمنشأة وقد تم تصنيف التعاريف طبقا لمنظورها إلى :

أ- تعاريف ركزت على المفهوم الداخلي:

عرف porter سلسلة القيمة بأنها [١]

" مجموعة الأنشطة أو العمليات الداخلية التي تنجزها المنشأة والمتعلقة بتصميم وانتـاج وتسـويق وتسليم وتدعيم المنتج ".

وهنا نلاحظ أن porter اعتبر أن سلسلة القيمة ترتبط بالأنشطة الداخلية فقط ولم يشر إلى الحلقات السابقة واللاحقة للمنشأة واعتبار أن المنشأة جزء من سلسلة القيمة وليست سلسلة القيمة الكلية .

وفي تعريف آخر عرفت سلاسل القيمة بأنها [٢]:

" وظائف تنظيم الأعمال المتتابعة التي تضيف قيمة إلى السلع والخدمات التي ينتجها "

أيضا هذا التعريف ركز على الأنشطة الداخلية للمنشأة ولكن مع توسيع مفهوم سلسلة القيمـة مـن خلال تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة الغير مضيفة للقيمة بحيث تؤدي إلى فهم مصـادر التميز في التنظيم لتعزيزها وخلق مزايا تنافسية .

وقد أورد آخرون تعريف لسلسلة القيمة بأنها : [٣]

"أداة فعالة للاستخدام الأمثل للموارد المحدودة من خلال تجزئة المنظمة إلى مجموعة من الأنشطة الملائمة استراتيجيا والتي تساعد على فهم كل من سلوك التكلفة ومصادر التمييز ".

---

[١] Institute of management accounting "Practices and techniques : value chain analysis for assessing competitive advantage " statement on management accounting ,1996 march p7

[٢] Horngrent.T.C, foster.G.daterm.S ,2003 "cost management :amanagerial emphasis" prentice-hall,inc upper saddle river new jerscy 12 adition p6

[٣] د. زغلول ، جودة عبد الرؤوف ،**منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض تكلفة أنشطة ما قبل الانتاج على سلسلة القيمة** ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، عام ٢٠٠٣ ، ص ٢٣

ب- تعاريف ركزت على المفهوم الخارجي:

مع تطور الفكر المحاسبي ونظرا للانتقادات التي وجهت إلى التعاريف السابقة بقصورها على الأنشطة الداخلية ظهرت بعض التعاريف التي وسعت مفهوم سلسلة القيمة ليشمل الأنشطة الخارجية ومن هذه التعاريف :

عرف Shank سلسلة القمة بأنها :[١]

" جميع الأنشطة المترابطة المولدة للقيمة على مستوى المنتج ككل بدءا من مصادر الحصول على المواد الخام من موردي المكونات وحتى تسليم المنتج النهائي للمستهلك ".

وفي تعريف آخر تم تعريف سلسلة القيمة بأنها : [٢]

" مجموعة من الأنشطة المرتبطة مع بعضها البعض بروابط ، وتبرز أهمية الروابط من خلال تأثير بعض الأنشطة في تكلفة أداء أنشطة أخرى أو فعاليتها ، فمثلاً قد يساعد الاهتمام بتصميم المنتج وانتقاء المواد الأولية الجيدة الداخلة في صنع المنتج على خفض تكاليف خدمة ما بعد البيع " وفي هذا التعريف تم إعطاء وصف جديد لسلسلة القيمة من خلال ربط أول نشاط مع آخر نشاط عن طريق الإشارة إلى أن تصميم المنتج بشكل محكم وجيد يؤدي إلى خفض تكاليف خدمة ما بعد البيع .

إضافة إلى أن التعريف السابق أشار إلى العلاقات الخارجية مع العميل والبائع من خلال وصف مراحل ما قبل الانتاج مع مرحلة البيع وخدمة ما بعد البيع .

وقد عرف Dekker سلسلة القيمة بأنها : [٣]

" إدارة تكامل الأنشطة المترابطة والتي قد تعبر الحدود التنظيمية "

نلاحظ أن هذه التعريف قد ربط بين الأنشطة الداخلية والخارجية لسلسلة القيمة والتي قد تكون خارج الحدود التنظيمية للمنشاة لتمتد إلى العملاء والموردين .

---

[١] Shank .K.J& covindarajan.V ,1993 " strategic cost management : the new tool for competitive advantage " the free press a division of Macmillan , INC, New York p6

[٢] Porter, michael & victor miller , 1985 " how information give you competitive advantage " Harvard business review , jul / aug , p149

[٣] Dekker. Henri ,2003,"value chain analysis interfirm relationships : afield study" management accounting research vol 14 NO1 P5

جـ – تعاريف ركزت على بناء وتحليل سلسلة القيمة :

هذه التعاريف أخذت بعدا" جديدا" للتعبير عن سلاسل القيمة من خلال النظرة الوصفية التحليلية لسلسلة القيمة ومن هذه التعاريف

عرف Lancaster &Walters سلسلة القيمة بأنها : [١]

" أداة تستخدم لتجزئة المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة وذلك بهدف تحديد مصادر تحقيق المزايا التنافسية للمنشأة ".

ركز هذا التعريف على سلسلة القيمة كمصدر لتحقيق مزايا تنافسية دون التطرق لوصف ماهية سلسلة القيمة ودون التركيز على الجوانب المرتبطة بالموردين والمستهلكين في سلسلة القيمة كمصدر لتحقيق المزايا التنافسية التي ذكرها ،وفي هذه السياق عرف Peorceil &Robinson سلسلة القيمة بأنها : [٢]

" سلسلة القيمة هي أسلوب لتحديد سلسلة الأنشطة التي تؤديها المنشأة بحيث يمكن من خلالها فهم المصادر الحالية أو المحتملة لتحقيق ميزة تنافسية ".

يعتبر هذا التعريف أشمل من التعريف السابق كونه ركز على مصادر تحقيق الميزات التنافسية والتي تشير إلى العلاقة الممكنة مع العملاء والموردين .

وبنظرة أخرى عرفت رزان شهيد سلسلة القيمة بأنها : [٣]

" أداة تستخدم لتحليل المنشأة إلى مجموعة من خلايا وأنشطة القيمة المترابطة والمولدة للقيمة بهدف تقييم وتدعيم قدرة المنشأة على الإضافة للقيمة والكشف عن الفرص الحالية والمحتملة لتحقيق ميزة تنافسية ".

ويعتبر هذا التعريف أشمل التعاريف السابقة كونه ركز على الأنشطة الداخلية والخارجية إضافة إلى التركيز على تحليل الأنشطة لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة .

---

[١] Walters,david&geoff Lancaster,2000,"Implementing value strategy through the value chain" management decision, vol.38,NO.3P160

[٢] Pear cell ,john A & richarcl B .robinson ,1994 , competitive strategy 5^{th} ED ,UAS : Irwin p183

[٣] شهيد ، رزان ، ' **تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة** " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ،كلية التجارة – جامعة عين شمس، ٢٠٠٣ ص ١٢

,وفي نظرة أخرى لمفهوم تحليل سلاسل القيمة كان المفهوم الأكثر تحليلا وواقعية لأنشطة القيمة تمثل في رؤية Pearscell & Robinson حيث وفق هذه الرؤية فإن مفهوم سلسلة القيمة يتمثل في أن [١]

" كل منشأة تتكون من مجموعة من الأنشطة التي تترابط فيما بينها وتظهر أهمية هذه العلاقات عندما يؤثر نشاط ما في أداء نشاط آخر ، ومن الممكن أن يكون كل نشاط من هذه الأنشطة مصدراً لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة ".

الرؤية السابقة تشير إلى أنه يتوجب على المنشأة من أجل توصيف وبناء سلسلة القيمة لها أن يتم تقسيم هذه المنشأة إلى مجموعة من خلايا القيمة المكونة لها بدءا من نشوء فكرة المنتج وانتهاء بتسليم المنتج وخدمات ما بعد البيع ومن ثم قياس مقدرة كل خلية على الإضافة إلى القيمة للمنشأة ومن ثم فرز هذه الخلايا إلى مجموعتين:

- خلايا تضيف إلى القيمة
- خلايا لا تضيف إلى القيمة

هذا الفرز يتم بناء على مقارنة ما تستهلكه الخلية من موارد مع القيمة السوقية لإنتاج هذه الخلية .

فتعتبر هذه الخلية مضيفة إلى القيمة إذا ما كان استهلاكها من الموارد أقل من القيمة السوقية لإنتاجها وفي هذا السياق ترى رزان شهيد أن فلسفة القيمة تتمثل في :[٢]

- الفصل في أداء خلايا القيمة لإنتاج القيمة .
- يوفر قياس مقدرة خلايا القيمة على الإضافة إلى القيمة معيار لتحديد مدى تمتع تكاليف هذه الخلية بقدرة استراتيجية .
- الاعتماد على المنظور الخارجي لما يجب أن تكون عليه التكاليف في مرحلة قياس قدرة كل خلية قيمة على الإضافة للقيمة .

ويرى الباحث أنه يمكن وضع تعريف شامل لسلاسل القيمة وفق ما يلي:

---

[١] Pear cell ,john A & richarcl B .robinson ,1994 , competitive strategy 5th ED ,UAS : Irwin p183

[٢] شهيد ، رزان ، مرجع سابق تم ذكره ص ١٣

" سلاسل القيمة هي نظام متكامل من خلايا وأنشطة القيمة المتداخلة والمتصلة مع بعضها البعض بروابط ، ويؤدي تحليل أنشطة هذا النظام إلى تحديد أماكن القصور والخلل في دورة حياة المنتج بهدف تقويم الخلل وتحقيق المزايا التنافسية وصولاً إلى تحقيق القيادة التكاليفية للمنشأة "

ثانيا" – أشكال سلسلة القيمة :

لسلاسل القيمة عدة أشكال يمكن أن تظهر فيها هي :

١– سلسلة القيمة البسيطة :

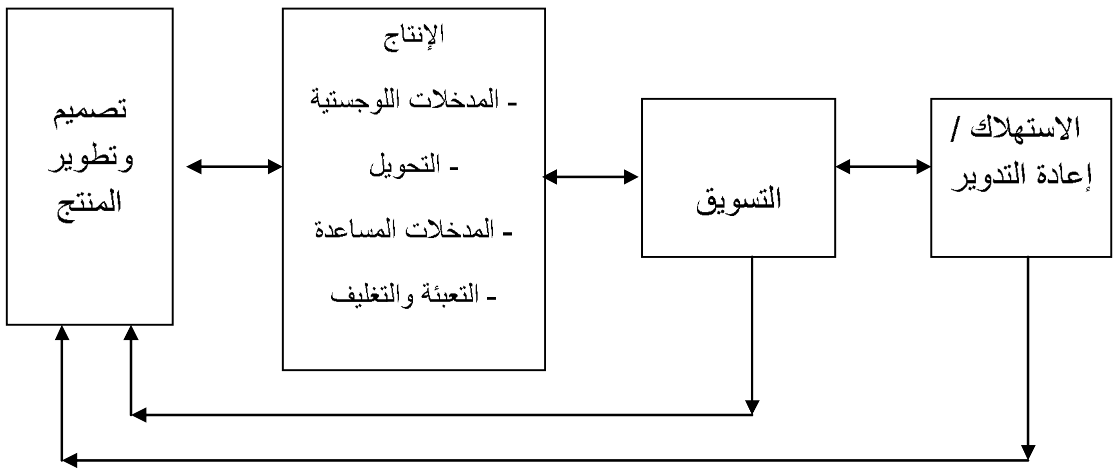
تصف سلسلة القيمة النطاق الكامل للنشاطات المطلوب القيام بها للحصول على المنتج أو الخدمة من البداية مروراً بالمراحل المختلفة للإنتاج التي تتضمن مزيجا من المدخلات المادية وخدمات المنتج المختلفة وانتهاء بايصال المنتج إلى المستهلكين النهائيين وخدمات ما بعد البيع ومن ثم التخلص من المنتج بعد الاستعمال.

وتحتلف درجة تعقيد سلسلة القيمة حسب طبيعة النشاط الذي تمارسه المنشأة ومراحل العمل لديها وغالبا ما يتم تمثيل السلسلة أفقياً وتكون الروابط داخل السلسلة في معظم الأحيان ذات اتجاهين والشكل العام لسلسلة القيمة البسيطة يظهر كما في الشكل رقم (١)

حيث يظهر هذا الشكل أن الانتاج في حد ذاته ليس سوى واحدة من أجزاء سلسلة القيمة .

وعلاوة على ذلك هناك سلسلة من النشاطات داخل كل جزء من السلسلة .

شكل رقم (٩)أربع أجزاءفي سلسلة قيمة بسيطة



Source: Kapinsky , raphael & morris ,mike"hand book for value chain research - septemper 2000 p 4

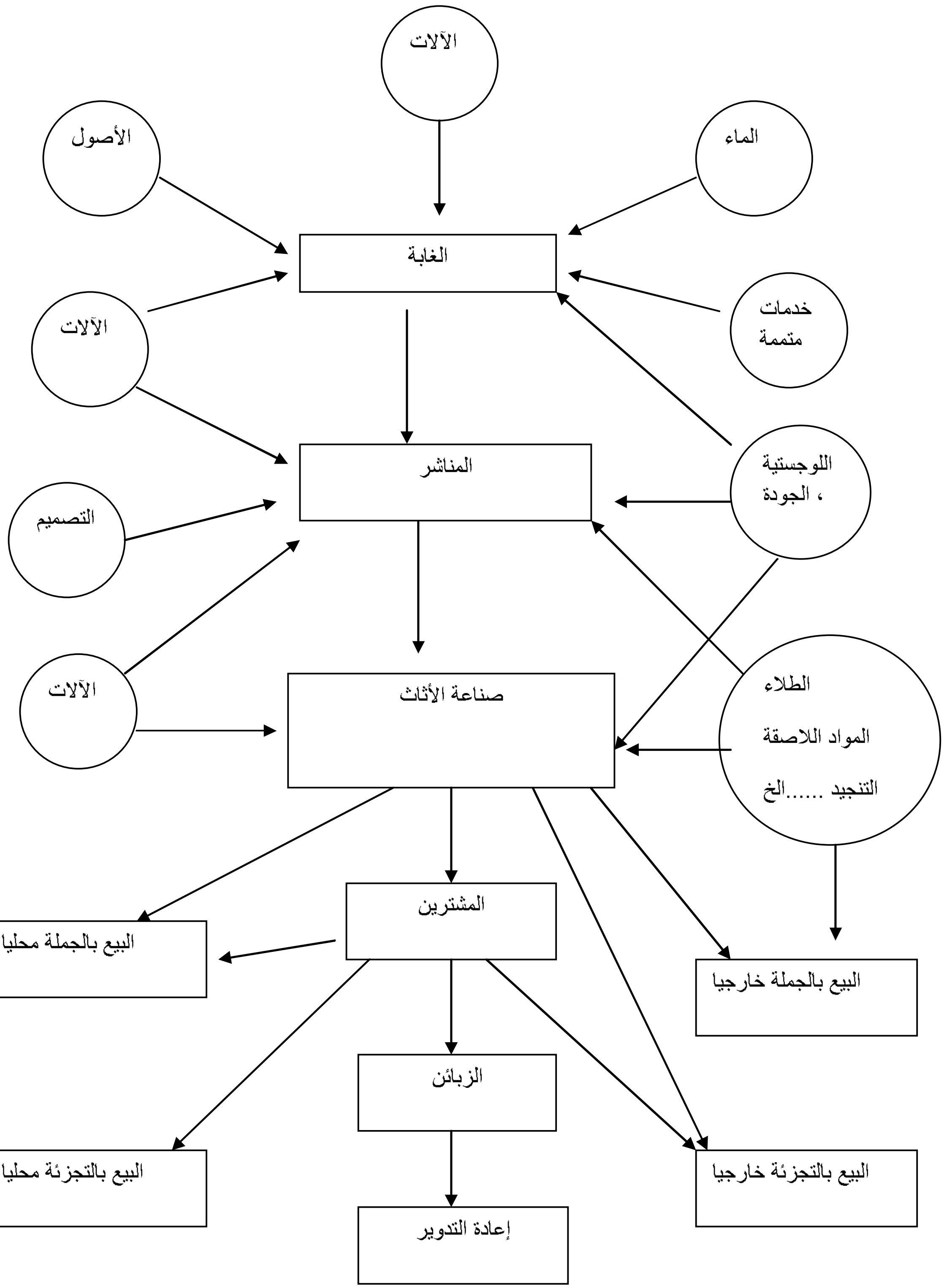
٢- سلسلة القيمة الموسعة[١] :

في هذه الحالة تكون سلسلة القيمة أكثر تعقيدا" ، وتزداد الروابط بين الأنشطة داخل سلسلة القيمة فعلى سبيل المثال ، في صناعة المفروشات يجب توفير مدخلات الأصول ، المواد الكيميائية إن لزم الأمر، المعدات ، والمياه ، .... وباقي الأمور اللازمة لقطع الأشجار،ومن ثم ترسل الجذوع أو الأخشاب المقطوعة إلى المنشرة والتي بدورها تحصل على معداتها من قطاع الصناعات الميكانيكية، وبعد المنشرة يرسل المنتج إلى مصانع الأثاث التي بدورها تقوم بإكمال العملية من طلاء وإضافة مواد لاصقة ولوازم أخرى ثم بعد الإعداد يتم متابعة الإجراءات لغاية وصول المنتج إلى المستهلك وخدمات ما بعد البيع ، ثم بعد الانتهاء من استخدام المنتج يتخلى المستهلك عنه ويحول لإعادة التدوير

ويمكن توضيح العملية من خلال الشكل رقم (١٠)

[١] Kapinsky , raphael & morris ,mike"hand book for value chain research - septemper 2000 p 4

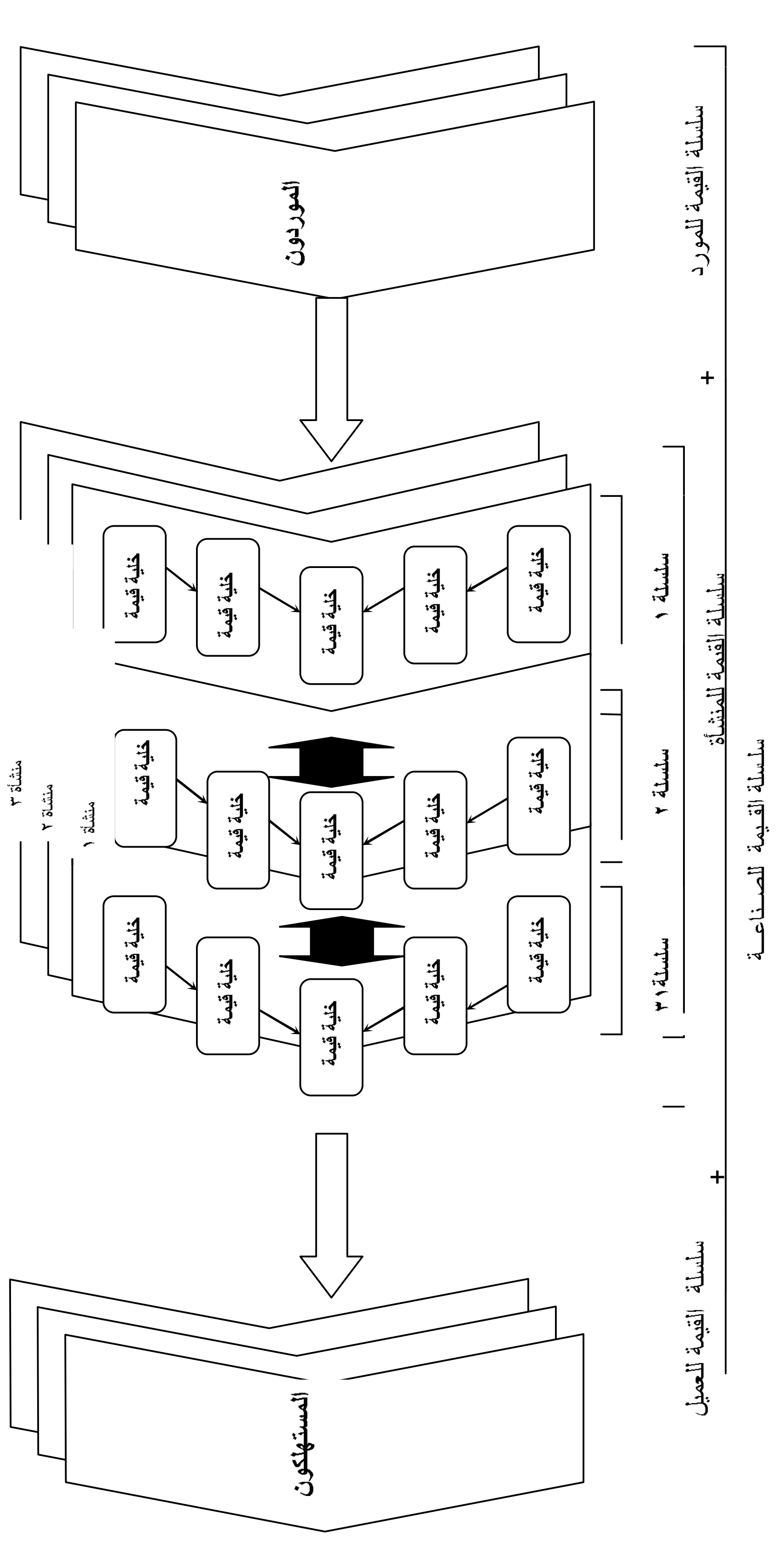
شكل رقم (١٠)سلسلة القيمة الموسعة



Source: Kapinsky , raphael & morris ,mike"hand book for value chain research - septemper 2000 p 5

وقد أوردت رزان شهيد شكلا" آخر لسلسلة القيمة وفق نموذج بورتر مع بعض التعديلات من قبلها على الشكل وفق ما يلي : شكل رقم ١١

شكل [١١] : العلاقات والروابط داخل سلسلة القيمة*



المصدر : شهيد ، رزان ، مرجع سابق تم ذكره

حيث يرى الباحث أنه من الشكل السابق تتضح العلاقات بين خلايا القيمة في سلسلة قيمة كل منشأة وتظهر كل من سلسلة قيمة المورد وسلسلة قيمة العميل التي يربطها بسلسلة قيمة المنشأة مجموعة روابط لا يمكن إهمالها .

ثالثا" – مقومات تطبيق سلسلة القيمة :

ترتكز سلسلة القيمة على المقومات التالية :[1]

١- الأهداف

٢- أنشطة القيمة

٣- تحديد القيمة

٤- نموذج سلسلة القيمة

٥- تقارير الإضافة إلى القيمة

٦- قياس الضغوط التنافسية والتقرير عنها أو العلاقات .

٧- العلاقات في سلسلة القيمة .

وسيتم بحث هذه المقومات وتحليلها تباعا" وبشكل مفصل وتحديد وجهات النظر المختلفة لكل مفردة من مقومات سلسلة القيمة .

١ – أهداف سلسلة القيمة :

لنستطيع فهم وتحليل ووصف سلسلة القيمة يجب أولا" تحديد الأهداف المتوخاة من بناء وتحليل هذه السلسلة ، وبسبب تطور الفكر المحاسبي فقد تعددت الآراء وأساليب التعبير عن أهداف سلسلة القيمة ويعود ذلك إلى وجهة النظر التي ينظر بها الباحث إلى سلسلة القيمة .

---

[1] عاشور، عصافت السيد أحمد ، **المركز الاستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة** ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة – جامعة عين شمس – العدد الأول ، السنة الثانية ١٩٩٨ .

فقد حدد البعض الأهداف التي تسعى سلسلة القيمة إليها في الكشف عن الآتي :[1]

أ- العوامل التي تحدد تكاليف الأنشطة المختلفة والأهمية النسبية لكل منها .

ب- أسباب اختلاف التكاليف في منشأة ما عن منافسيها وبالعكس.

ج- الأنشطة التي تمارسها المنشأة ومنافسيها بكفاءة وعدم كفاءة .

د- كيف تؤثر تكاليف أحد الأنشطة على تكاليف الأنشطة الأخرى .

ه- ما هي الأنشطة التي يجب أن تضطلع بها المنشأة وما هي الأنشطة التي يجب أن يوكل إلى الغير تأديتها .

فيما يرى آخرون أن سلسة القيمة تهدف إلى ما يلي:[2]

أ- معالجة مساهمة كل نشاط من أنشطة التنظيم في خلق القيمة .

ب- تكامل وتناسق الجهود لكل وظائف تنظيم الأعمال وتطوير القدرات لكل وظيفة .

ج- تكامل وتناسق الجهود لكل وظائف التنظيم مع جهود وتنظيمات الأعمال الأخرى داخل الصناعة .

ويرى مفكرون آخرون أن الهدف من تحليل سلاسل القيمة يتمثل في :[3]

أ- تقييم مساهمات العمليات الداخلية في توليد القيمة النهائية التي تولدها المنشأة .

ب- تقييم نقاط الضعف والقوة للمنشأ' عن طريق تحليل العمليات داخل المنشأة .

---

١ Institute of management accounting "Practices and techniques :value chain analysis for assessing competitive advantage " statement on management accounting ,1996 march p7

٢ زغلول، جودة عبد الرؤوف ، " **منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة** " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة – جامعة طنطا ، العدد الأول ٢٠٠٣ ، ص ٢٣.

٣ Golaspink ,S, chris 1999 , value chain analysis

كما يرى تقرير صادر عن معهد المحاسبة الإدارية أن الهدف الأساسي لتحليل سلسلة القيمة هو تقييم البعد التنافسي للمنشأة .

فيما يرى آخرون [1]

أنه لتحديد الهدف من بناء واستخدام سلاسل القيمة فإنه يجب التفرقة بين الأهداف المباشرة أوالوسيطة والأهداف النهائية التي تسعى سلاسل القيمة لتحقيقها ، وأن الهدف الوسيط الذي تسعى سلاسل القيمة لتحقيقه هو قياس قدرة كل من خلايا القيمة على الإضافة للقيمة ، حيث أن الإضافة إلى القيمة يجب أن تتصف بالآتي:

أ- يمكن تحديدها وفقا" للمنظور الخارجي للقيمة ، بمعنى أن قياس الإضافة للقيمة يجب أن يستند إلى القيمة التي يدركها ويحددها العملاء (الأسواق) وألا يستند إلى أية قيم يتم تحديدها وفقا" لإدراك المنشأة اعتمادا" على السجلات المحاسبية أو غيره من الوسائل الداخلية .

ب- أنها بهذا الشكل تتمثل في الفرق بين الأسعار السوقية للسلع والخدمات المنتجة بواسطة كل من خلايا القيمة على انفراد واستهلاك هذه الخلية من الموارد .

ج- أنها لا تتأثر في تحديدها بمستويات الكفاية من خلايا القيمة الأخرى ، لذلك يجب عند قياس قدرة كل من خلايا القيمة على الإضافة إلى القيمة أن يتم احتساب ما يستهلكه كل من إنتاج الخلايا الأخرى على أساس الأسعار السوقية لها (المنظور الخارجي للقيمة).

ويؤدي هذا الإجراء إلى تجنب التداخل في الكفاءة بين خلايا القيمة المختلفة عند إجراء القياس ، وإذا كان قياس قدرة كل من خلايا القيمة على الإضافة إلى القيمة يمثل الهدف المباشر أو الوسيط الذي تسعى سلسلة القيمة إلى تحقيقه ، فإن نواتج هذه المرحلة تستخدم كمدخلات لأغراض إجراء وتحليل وتقييم المركز الاستراتيجي سعيا" وراء اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح قدرة الأنشطة على الإضافة للقيمة مما يؤدي في النهاية إلى التحكم في استهلاك الموارد (التكاليف) عند الحدود التي تحقق المزايا التنافسية .

---

[1] عاشور ، عصافت سيد أحمد ، مرجع سابق تم ذكره ، ص١٣.

ومن وجهة نظر أخرى [1] فإن الهدف النهائي والأهم لتحليل سلاسل القيمة يمكن ايجازه في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة والتي تتأتى من عن طريق تحليل المنشأة إلى مجموعة من خلايا القيمة ومن ثم قياس قدرة كل خلية على الإضافة للقيمة ثم تحليل كل خلية إلى مجموعة من أنشطة القيمة وتصنيف هذه الأنشطة إلى أنشطة تضيف إلى القيمة وأنشطة لا تضيف إلى القيمة وذلك لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتحويل تلك الأنشطة إلى أنشطة مضيفة للقيمة إن أمكن ذلك أو استبعادها .

نلاحظ أن هناك تقاربا" في وجهات النظر بين الأسلوبين السابقين لتحديد الهدف من بناء سلسلة القيمة للمنشأة ويرى الباحث أن أهداف بناء سلسلة القيمة وفق هذين الأسلوبين تعتبر هي الأكثر شمولا" والأدق في التعبير عن الأهداف التيي تسعى المنشأة لتحقيقها من بناء سلسلة القيمة .

٢- أنشطة سلسلة القيمة :

يعتبر تحديد وتعريف الأنشطة نقطة أساسية وهامة في تحليل تكاليف إنجاز عمليات الإنتاج وفق سلسلة القيمة .

وقد اختلف الكتاب في تحديد المعايير التي تحكم الأنشطة ، ونظرا" لأهمية ايضاح الرؤى المختلفة بتحديد ماهية النشاط وكيفية التمييز بين الأنشطة التي تناولتها الدراسات التكاليفية والأنشطة التي تناولها الدارسون في مجال سلسلة القيمة ومن أهم هذه الدراسات دراسة(عاشور، شهيد) فأنه ستتم دراسة النشاط من خلال التمييز بين الأنشطة من منظور قياس التكاليف والأنشطة من منظور سلسلة القيمة كون هذا التعبير تم استخدامه من قبل الباحثين في كلا المجالين :

*** الأنشطة من منظور قياس التكاليف :[2]**

من خلال دراسة التعاريف والمفاهيم التي تم تقديمها في دراسات تكاليف الأنشطة لوجدنا أن النشاط وفق هذا المنظور يمثل عمليات إجراءات تسبب العمل .

---

[1] شهيد ، رزان ، مرجع سابق تم ذكره ، ص٢٨

[2] عاشور ، عصافت سيد أحمد ، مرجع سابق تم ذكره ، ص١٤.

أما فيما يتعلق بنطاق العمليات أو الإجراءات التي تصلح لبناء نشاط وفقا" لنوذج قياس التكاليف على أساس الأنشطة فإنها ترتبط ارتباطا" وثيقا" بعملية بناء مقياس لهذا النشاط وهو ما يسمى(بمسبب التكلفة) .

إذ يجب أن يتوافر في هذا المقياس ناحيتين :[1]

– القدرة على تحديد الطلب من جانب النشاط على الموارد بشكل دقيق .

– القدرة على تحديد الطلب من جانب وحدات التكلفة على مخرجات النشاط بشكل دقيق .

أي أن هذا المقياس يجب أن يتصف بدرجة عالية من الاستجابة لنوعين من المتغيرات هما :[2]

أ– الطلب الذي يخلقه النشاط على الموارد .

ب– الطلب الذي يستقبله لنشاط من جانب وحدات التكلفة على مخرجات النشاط .

لذلك يجب أن يشتمل النشاط على درجة عالية من التجانس فيما يتعلق بالعوامل التي تخلق الطلب على الموارد ، كما يجب أن تتصف مخرجاته أيضا" بدرجة عالية من التجانس فيما يتعلق باستجابتها للطلب عليها من جانب وحدات التكلفة أو الأنشطة الأخرى .

*** الأنشطة من منظور سلاسل القيمة :**

لم يتم تحديد رؤية واضحة ومعايير دقيقة لمفهوم النشاط من منظور سلاسل القيمة حيث وصف البعض أنشطة القيمة بأنها الأنشطة التي تتوافر فيها إحدى الشروط التالية :[3]

– أن تمثل نسبة ليست ضئيلة من تكاليف التشغيل .

– أن تتسم تكاليف النشاط بسلوك مختلف عن تكاليف غيره من الأنشطة .

---

[١] عاشور ، عصافت سيد أحمد ، مرجع سابق تم ذكره ، ص١٤.

[٢] Moses , davis J &hartgraves A " management accounting astrategic approach " thomson learning 2003.

[٣] Shank , john K ; govindarajan , Vijay &college , dart moth ,1992 ," strategic cost management : the value chain perspective " journal of management accounting research ,fall ,p59

– أن يمارسها المنافسون بطرق مختلفة .

– أن تكون قادرة على خلق التميز .

هذه الرؤية لنشاط القيمة غير كافية كونه في ظل بيئة التصنيع الحديثة انخفضت تكاليف التشغيل وأصبحت النسبة الغالبة من التكاليف الإجمالية تتحدد في مرحلة التصميم ، إضافة إلى أن هذه النظرة ركزت على الأنشطة التشغيلية وأهملت الأنشطة الأخرى الهيكلية والتنفيذية التي تساهم في تحقيق ميزة تنافسية طويلة الأجل .

وحدد البعض أنشطة القيمة من خلال تبويبها إلى أنشطة رئيسية وأنشطة ثانوية وفق ما يلي:[1]

*** أنشطة رئيسية :**

وهي الأنشطة التي تتعلق بشكل مباشر بتوفير وتوزيع المنتج للعمل والتي تتضمن :

– أنشطة الاستلام والتخزين : مثل أنشطة استلام وتخزين ونقل المدخلات لمرحلة العمليات ، وأنشطة تخزين المنتجات لحين تسليمها .

– الأنشطة التشغيلية : وهي أنشطة تتعلق بتحويل المواد إلى منتج نهائي .

– أنشطة التسويق والبيع وخدمات ما بعد البيع : وهي الأنشطة التي توفر عمليتي الصيانة والإصلاح للتعزيز والمحافظة على قيمة المنتج مثل أنشطة التركيب والإصلاح وتعديل المنتج .

– أنشطة المشتريات : وهي تتعلق بالحصول على المدخلات .

*** أنشطة ثانوية (الداعمة):**

وهي أنشطة البنية الأساسية المساعدة للأنشطة الرئيسية مثل :

– أنشطة التطوير التكنولوجي وتطوير وتحسين العمليات عن طريق الخبرات والإجراءات والتقنيات ذات العلاقة والمدمجة ضمن اللوازم والمعدات المحددة للعملية التشغيلية بالمنشأة .

---

[1] Partridge , mike & perren , lew , " achieving competitive advantage , management accounting " nov 1993 p 38

– أنشطة إدارة الموارد البشرية مثل أنشطة تعيين وتدريب الموارد البشرية وتوفير المزايا والتعويضات للعاملين في المنشأة .

– أنشطة التخطيط والرقابة للمنشأة .

ويرى بعض الباحثين [1]

أنه وفقا" للإطار الفكري لنموذج سلاسل القيمة يتم بناء الأنشطة لأغراض القياس والتحليل، حيث يتم تنفيذ القياس على مرحلتين :

أ– قياس القيمة التي ينتجها النشاط من وجهة نظر المنشأة.

ب– قياس القيمة التي ينتجها النشاط من وجهة نظر العميل .

وإن ما يحكم تحديد الأنشطة لأغراض بناء وتحليل سلاسل القيمة يجب أن يكون إضافة القيم السوقية لنواتج الأنشطة من سلع أوخدمات (الرؤية الخارجية للقيمة) .

واستنادا" لذلك عرف عاشور خلية القيمة بأنها " مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي يترتب على ممارستها نواتج تخضع للتداول مباشرة في الأسواق أو لها نظائر يتم تداولها في الأسواق "

نلاحظ أن هذه الرؤية استخدمت مفهوم (خلايا القيمة) للإشارة لهذه الانشطة تمييزاً لها عن الأنشطة الأخرى التي يعتمد عليها نموذج سلاسل القيمة ويؤيد الباحث هذه الفكرة وذلك كونه سيتم تقسيم كل خلية قيمة إلى مجموعة من أنشطة القيمة ليتم تحليلها بشكل دقيق ومفصل ودراسة مدى إضافتها للقيمة.

ويتفق الباحث مع رؤية عاشور أنه " إذا كان القياس يتطلب بناء خلية القيمة الأساسية فإن مفهوم التحليل المطلوب توصيف نشاط القيمة يتطلب بناء نوع آخر من أنشطة القيمة هي الأنشطة الثانوية أو أنشطة القيمة الداخلية ، ولا يشترط في هذا النوع من الأنشطة توافر قيمة سوقية لمخرجاتها وإنما يتم الاعتماد على مقومات أخرى ، مع التركيز على أن القيم الخارجية لا يمكن أن تتولد إلا إذا سبقها تولد قيمة داخلية مع عدم اشتراط تساوي القيم الداخلية مع القيم الخارجية. "

[1] عاشور ، عصافت سيد أحمد ، مرجع سابق تم ذكره ، ص١٦

ويخلص هذا الباحث إلى أن الإطار الفكري لسلاسل القيمة يتبنى مفهومين للأنشطة يشكل كل منهما أحد المقومات الأساسية التي لا غنى عنها لأغراض بناء وتحليل سلاسل القيمة .

أحد هذين النشاطين يمثل الركيزة الأساسية لأغراض القياس (القياس للقيمة والإضافة للقيمة)

بينما يمثل الثاني الركيزة الأساسية لتحليل قدرة الأنشطة على الإضافة إلى القيمة والحكم عليه

يرى الباحث أن إطار سلاسل القيمة يعتمد على منظورين للقيمة :

أحدهما خارجي تفصيلي يخدم القياس على مستوى خلايا القيمة .

والثاني داخلي أكثر تفصيلا" يخدم النظرة التحليلية على مستوى أنشطة القيمة .

وطبقا" لذلك فإن بناء سلسلة القيمة لمنشأة ما تستلزم بناء :

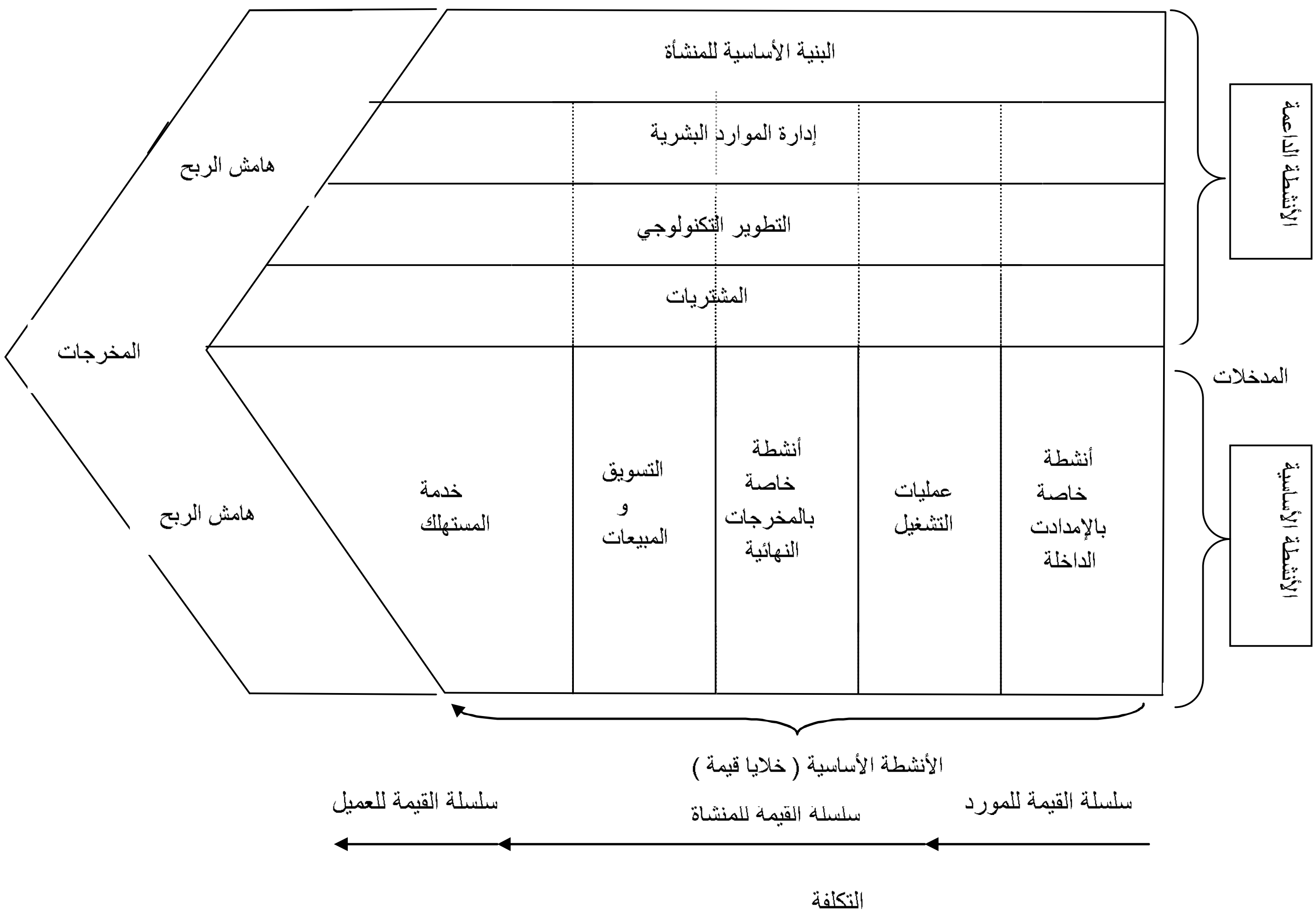
– سلسلة خلايا القيمة المضيفة للقيمة وغير المضيفة لها .

– سلسلة أنشطة القيمة ضمن كل خلية .

PORTETقدم إطارا" توضيحيا" لسلسلة القيمة الداخلية للمنشأة وفق الشكل التالي:

شكل رقم ١٢

شكل رقم [١٢] : نموذج بورتر لسلسلة القيمة *



Source:PORTEER, MICHAEL,1996,P.18

*** الأنشطة من منظور سلسلة قيمة التصنيع :**

تتكون سلسلة القيمة وفق هذا المنظور من ستة أنشطة رئيسية هي : [1]

١- البحوث والتطوير : وتمثل العمل على ايجاد منتجات وخدمات جديدة عن طريق ابتكار أفكار جديدة وإجراء التجارب والأبحاث سعيا" للوصول إلى فكرة منتج يحقق منافسة قوية وإشباع حاجة لدى المستخدمين .

٢- تصميم المنتجات والخدمات أو العمليات : من خلال الهندسة والتخطيط المفصل للمنتجات والخدمات والعمليات .

٣- الإنتاج : أي الحصول على الموارد وتجميعها والتنسيق فيما بينها لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة.

٤- التسويق : أي القيام بحملة ترويجية لتسويق المنتج وطرحه في السوق ثم القيام ببيع المنتج ، إضافة إلى الخدمات للعملاء الحاليين والمتوقعين .

٥- التوزيع : من خلال القيام بعملية ايصال المنتجات أو الخدمات للعملاء .

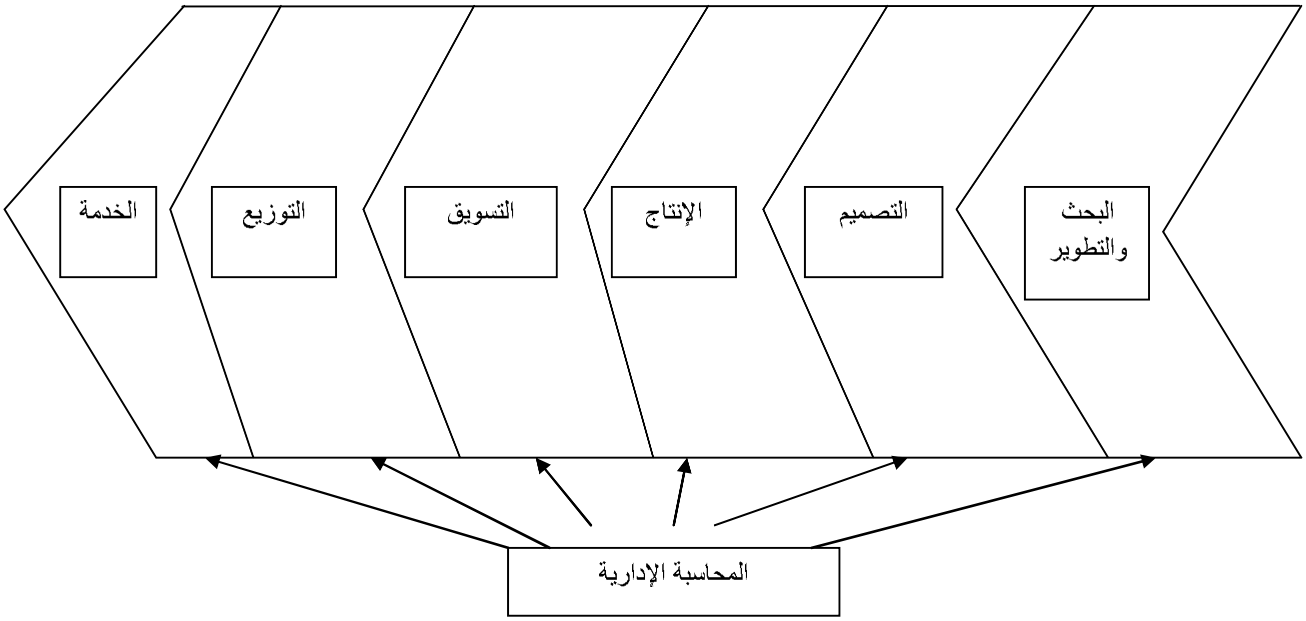
٦- خدمات ما بعد البيع : من خلال توفير خدمات الدعم والمساعدة للعملاء بعد إتمام عملية البيع

ويمكن تلخيص الأنشطة السابقة وإبراز دور المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لاتخاذ القرارات في كل نشاط كما في الشكل التالي :

---

[1] Horngren , Charles T , srikant M. datar &gorge foster ," cost accounting : managerial emphasis " , 2003 , p 10

شكل رقم١٣ أنشطة سلسلة قيمة التصنيع



source: Horngren , Charles T , srikant M. datar &gorge foster ," cost accounting : managerial emphasis " , 2003 , p 10

حيث نلاحظ من الشكل السابق أنه أظهر الأنشطة الستة الرئيسية التي لسلسة قيمة التصنيع ويظهر كونها مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بمفهوم المحاسبة الإدارية .

<u>٣ – القيمة للمنتج :</u>

ينظر إلى قيمة المنتج من منظورين كما قدمها الباحثون من منظور المنشأة ومن منظورالعميل.

فالقيمة من منظور المنشأة هي :[1]

" إجمالي الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة من جراء بيع منتجاتها التي تنتجها من خلال تحويل المدخلات إلى مخرجات ."

[1]وقيمة المنتج من منظور العميل هي :

---

١ Clark ,B, 2000, " advanced strategic management accounting " monish university

" مقابل الأنشطة التي تضيف قيمة له أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة فلن يدفع المستهلك قيمة لأنه يعتبر هذا النشاط عبءاً يتحمله دون مبرر "

وتعرف قيمة المنتج أيضا" بأنها : [1]

" إجمالي ما يدفعه المستهلكون للسلعة أو الخدمة التي تقدمها المنشأة " .

ويرى باحثون[2] أن " القيمة التي تستند إليها سلاسل القيمة ليست ثابتة وإنما هي قيمة ديناميكية متغيرة وتستمد القيمة تلك الخاصية الهامة من أنها تتحدد بفعل عوامل تنافسية تدفع المنافسين إلى التخفيض المستمر للتكاليف وتحسين الجودة بالشكل الذي يحقق أفضل قيمة بالنسبة للمستهلكين "

وهناك العديد من الأساليب التي يمكن أن تستند إليها المنشأة في شأن تحديد القيمة منها :[3]

- عمليات المسح للأسواق .

- قوائم الاستقصاء.

- المقابلات مع العملاء.

- استطلاع رأي مجموعات العملاء الرئيسيين .

٤- نموذج سلسلة القيمة :

يقصد بنموذج سلسلة القيمة :[4]

هو المخطط الذي يجسم خلايا وأنشطة القيمة والعلاقات القائمة بينهم وآلية توليد القيمة .

وقد عرض بورتر نموذجا" لسلسلة القيمة يعتمد على الأنشطة الداخلية فقط ولا يوضح آلية الوصول إلى النتائج ولا آلية انتقال القيمة بين الأنشطة الأساسية والأنشطة الثانوية ، ولم يشمل مصادر الحصول على المواد الأولية وحتى تسليم المنتج للمستهلك والشكل التالي يوضح نموذج سلسلة القيمة.

---

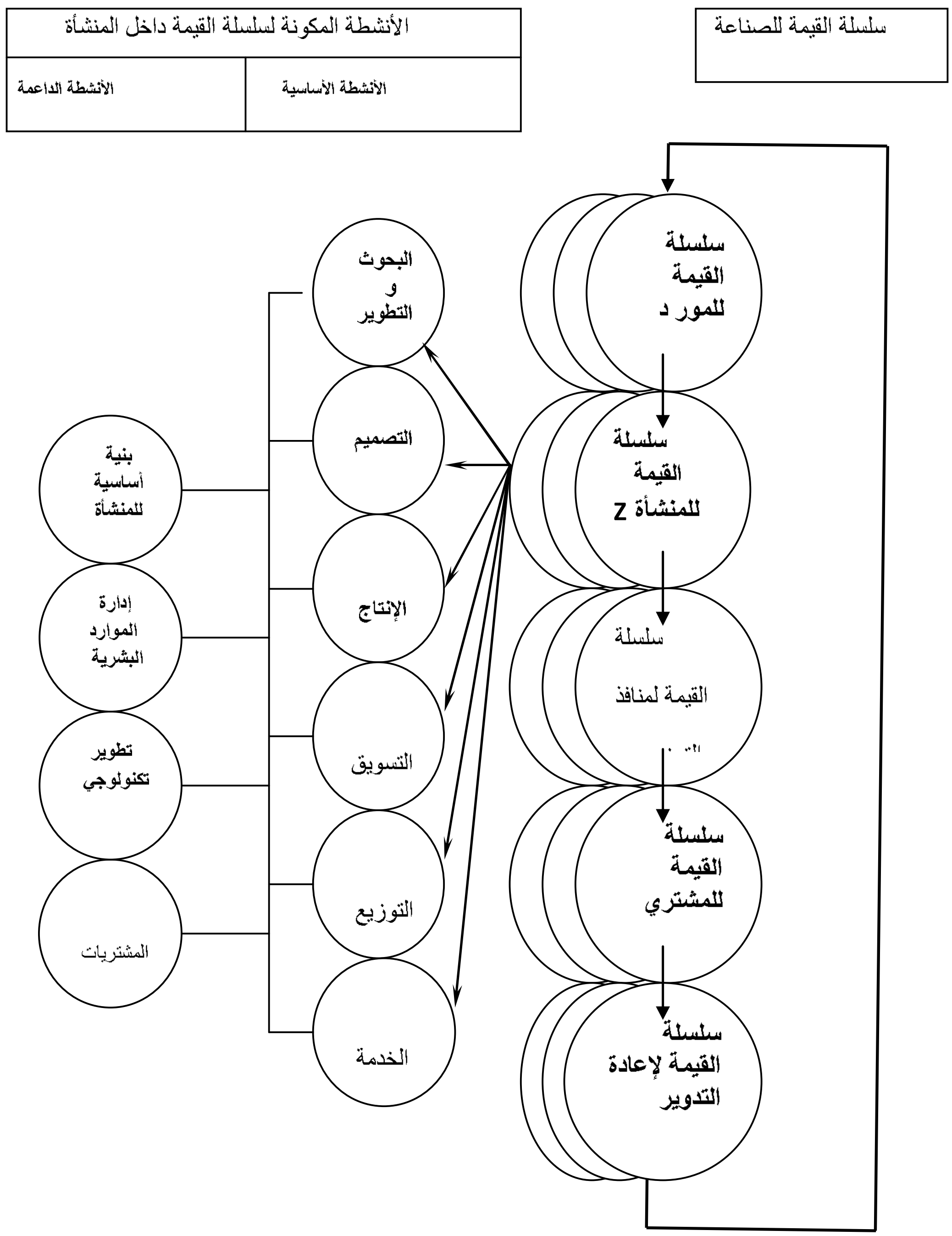
١ Wortzel , heidiv & Lawrence wortze , 1997 , " strategic management in the global economy " , Canada : john wiley & sons .INC

٢ عاشور ، عصافت سيد أحمد ، مرجع سابق تم ذكره ، ص٢٣

٣ Ostranga , M.R.; ozar , T.R.; mellhattan ,R.D &horwood M.D(1992) ," the eknest & young guid to total cost management " john weliy &sones,NY.

٤ شهيد ، رزان ، مرجع سابق تم ذكره ، ص٢٩

شكل رقم ١٤ سلسلة القيمة على مستوى الصناعة وعلى مستوى المنشأة



* المصدر : [Institute of management Accountants, 1996, prag.12.]

يرى االباحث أن الشكل السابق يظهر سلسلة قيمة الصناعة ونجدها تمتد من المورد مروراً بالعمليات داخل المنشأة حتى تصل إلى المستهلك النهائي ، بينما سلسلة قيمة المنشأة تتكون من أنشطة أساسية وأنشطة داعمة وجميعها يتم ضمن المنشأة.

وتلافياً لأوجه القصور في النموذج السابق تم تطوير نموذج سلسلة القيمة ليوضح كلاً من آلية توليد القيمة والعلاقات القائمة بين خلايا وأنشطة القيمة والعلاقات بين خلايا القيمة ، حيث يتكون نموذج سلسلة القيمة من نموذجين فرعيين[١] كما في الشكل رقم (١٥)

أ- نموذج سلسلة خلايا القيمة:

وهو يتكون من الأنشطة الأساسية التي تخلق القيم التي يخضع لها التداول في الأسواق ، ويخدم هذا النموذج النظرة الخارجية الإجمالية التي تستهدف القياس على مستوى الخلايا .

ب- نموذج سلسلة أنشطة القيمة :

ويتم إعداده باعتباره مخطط يجسم الأنشطة التي تنبثق عن كل من خلايا القيمةوالتي ينتج عن ممارسة كل منها على انفراد نواتج لا تخضع للتداول في الأسواق .

ويخدم هذا النموذج النظرة الداخلية التفصيلية التي تستهدف التحليل على مستوى الأنشطة ، ومن الضروري لإدراج العمليات كنشاط قيمة أن تشكل مخرجاته أحد عناصر بناء القيم الخارجية ، وأن ينعكس تأثير استبعاده سلبيا" على القيم التي تحددها الأسواق لناتج خلية القيمة .

ويتم تحديد هذه الأنشطة استنادا" للمنهج المتبع في قياس التكاليف على أساس الأنشطة لكي يمكن تقييم فاعلية كل منهافي استهلاك الموارد الاقتصادية ، يتطلب ذلك تحديد محركات للتكلفة قادرة على تفسير

---

[١] عاشور ، عصافت سيد أحمد ، مرجع سابق تم ذكره ، ص١٨

التغيرات في استهلاك الموارد بالنسبة لكل من أنشطة القيمة ويتبعه الكشف عن الجوانب التي لا يمكن استغلالها لتحقيق مزايا تكاليفية تنافسية[١].

وللتوضيح سنقوم بشرح العلاقات القائمة بين خلايا وأنشطة القيمة والعلاقات القائمة بين خلايا القيمة:[٢]

- العلاقات بين خلايا القيمة وأنشطة القيمة :

وقد تم التعبير عنها في الشكل التالي رقم (١٥) بخطوط الاتصال التي تربط كل من أنشطة القيمة وخلايا القيمة ، وتسفر هذه العلاقات في النهاية عن تبويب لأنشطة القيمة حسب خلايا القيمة التي تستهلك مخرجاتها ، وقد يكون لنشاط القيمة علاقة مع أكثر من خلية قيمة ويتم في هذه الحالة تبويبه ضمن جميع أنشطة خلايا القيمة التي تربطها بها علاقات .

- العلاقات بين خلايا القيمة :

يوضح النموذج العلاقات التي تربط خلايا القيمة ببعضها وتتمثل هذه العلاقات في نواتج خلايا القيمة التي تشكل مدخلات لخلايا أخرى .

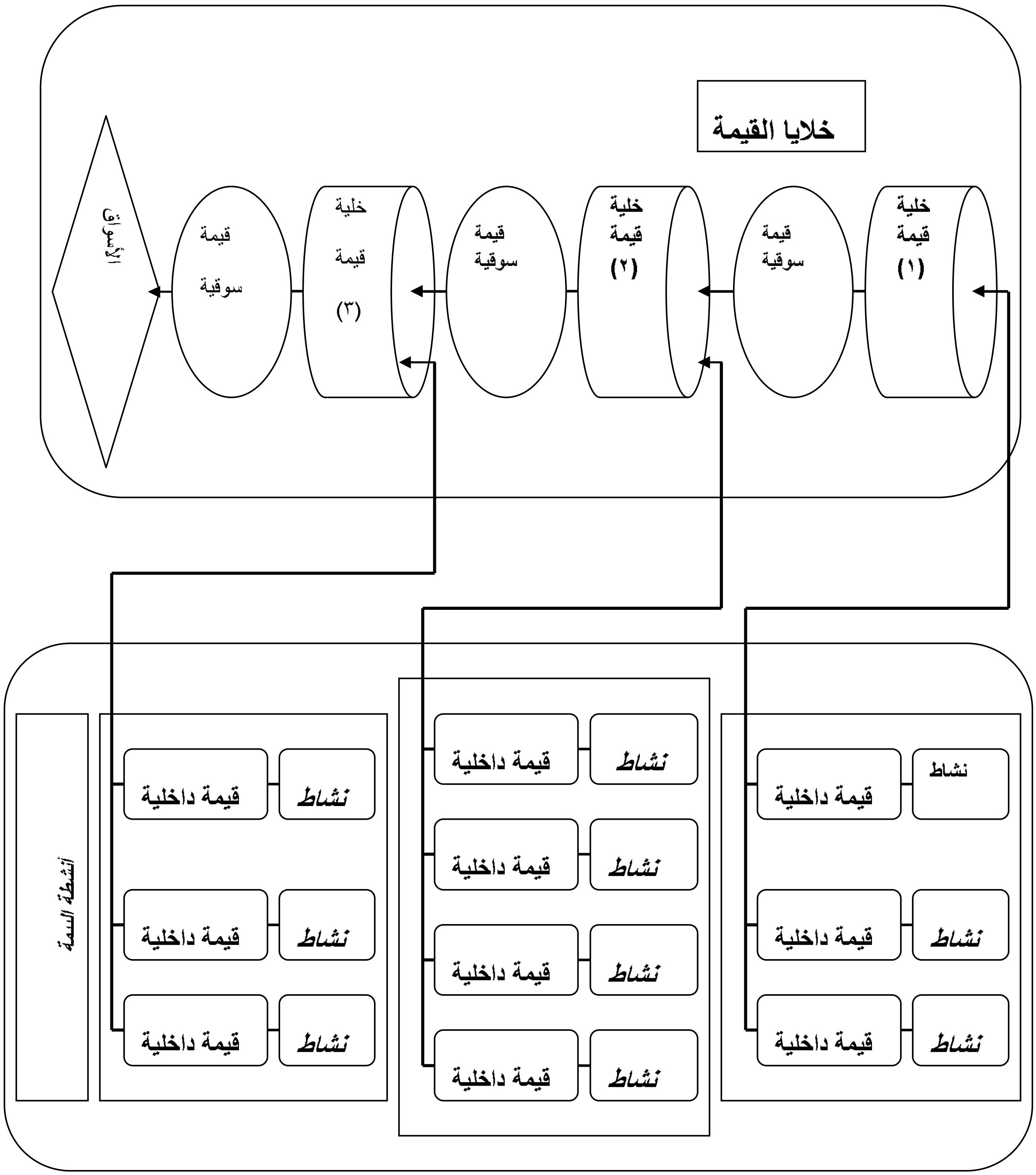
ويبن الشكل (١٥) التالي أن نموذج سلسلة القيمة يتكون من نموذج لخلايا القيمة ونموذج لأنشطة القيمة وأن كلا النموذجين يندمجان معاً ليؤدي هذا الاندماج إلى نموذج سلسلة القيمة .

---

[١] Shank , john K ; govindarajan , Vijay &college , dart moth ,1992 ," strategic cost management : the value chain perspective " journal of management accounting research ,fall ,p35

[٢] عاشور ، عصافت سيد أحمد ، مرجع سابق تم ذكره ، ص١٩

شكل رقم ١٥ نموذج عاشور لسلسلة القيمة *



المصدر : عاشور ١٩٩٨ ص ١٩ شكل رقم ١٥

يرى الباحث من الشكل السابق أنه تمت الإشارة إلى خلايا القيمة ضمن سلسلة القيمة وربطها مع القيمة السوقية التي تحققها كل خلية ومع الأنشطة الداخلية التي تحويها كل خلية والذي بدوره يرتبط مع القيمة المتولدة من هذا النشاط .

٥- تقارير الإضافة إلى القيمة :

إن استخدام سلاسل القيمة يتطلب إعداد تقارير عن قدرة كل من خلايا القيمة على الإضافة للقيمة تمهيداً لإجراء تحليل للتكاليف والقيمة بهدف إدارة التكاليف من منظورها الاستراتيجي ويتم إعداد التقرير كما هو مبين في الجدول رقم (١) .

حيث افترضت الدراسة أن يتضمن التقرير كلاً من المعلومات التالية :[١]

- إجمالي القيمة السوقية لإنتاج الخلية المعنية .
- التكاليف الخاصة بهذه الخلية ويتم تفصيل هذه التكاليف على مستوى أنشطة القيمة المنبثقة من هذه الخلية .
- القيمة السوقية للوحدات المحولة من خلية سابقة حيث تندرج ضمن تكاليف الخلية المعد لها تقرير الإضافة إلى القيمة .
- عدد الوحدات المنتجة .

ويتم قياس الإضافة إلى القيمة باعتبارها الفرق بين القيمة السوقية للوحدة المنتجة ونصيبها من الموارد المستهلكة على مستوى جميع الخلايا المشاركة في إنتاج هذه الخلية ، ومن الطبيعي أن لا يتضمن هذا

[١] عاشور ، عصافت سيد أحمد ، مرجع سابق تم ذكره ، ص٢٠

التقرير القيمة السوقية لوحدات المنتج المحولة من خلايا قيمة سابقة إذا كانت الخلية المستخدمة بالتقرير هي الخلية الأولى ، بالإضافة لذلك يجب أن يتم إعداد التقرير على أساس معياري وعلى أساس فعلي.

ويمكن أن يتضمن التقرير الفعلي أرقام مقارنة مع السنوات السابقة والموازنات ، ويتم رفع هذا التقرير للإدارة العليا باعتباره يتعلق بتنفيذ الاستراتيجيات .

جدول [١]

تقرير الإضافة إلى القيمة – خلية القيمة رقم ص

	مفردات	إجمالي	عدد الوحدات	حجم/ وحدة
القيمة السوقية للإنتاج	xx	xx	xx	xx
القيمة السوقية – للوحدات	xx			
المحولة من الخلية (س)				
أنشطة القيمة	xx			
نشاط (١)				
مواد مباشرة – مادة ١٠١	xx			
مواد مباشرة – مادة ١٠٥	xx			
أجور مباشرة	xx			
تكلفة الطاقة	xx			
...........إلخ	xx			
إجمالي تكاليف نشاط (١)	xx			
نشاط (٢)				
....	xx			
....	xx			
....	xx			
إجمالي تكاليف النشاط (٢)	xx			
إجمالي تكاليف نشاط خلية القيمة				
ص		xxxx	xx	xx
الإضافة إلى القيمة			xx	

* المصدر:[عاشور، ١٩٩٨] .

٦- قياس الضغوط التنافسية :

يرى الباحثون [١] أن قياس درجة المنافسة التي تتعرض لها كل من خلايا سلسلة القيمة والتقرير عنها يمثل أحد المقومات الأساسية والهامة التي يعتمد عليها التوظيف الفعال لسلاسل القيمة في مجال الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ويقترح أن يتم قياس درجة المنافسة التي تتعرض لها كل من خلايا القيمة والتقرير عنها وفق النموذج الموضح في جدول رقم (٢) التالي:

خلايا القيمة	المنافسين							اجمالي المنافسين
	أ	ب	ج	د	ه	و	ع	
خلية القيمة ١	١				١			٢
خلية القيمة٢	١	١			١	١		٤
خلية القيمة٣	١	١	١	١		١	١	٦
خلية القيمة ٤		١	١	١		١	١	٥
خلية القيمة٥			١	١			١	٣

المصدر : عاشور ١٩٩٨ – ص ٣٥

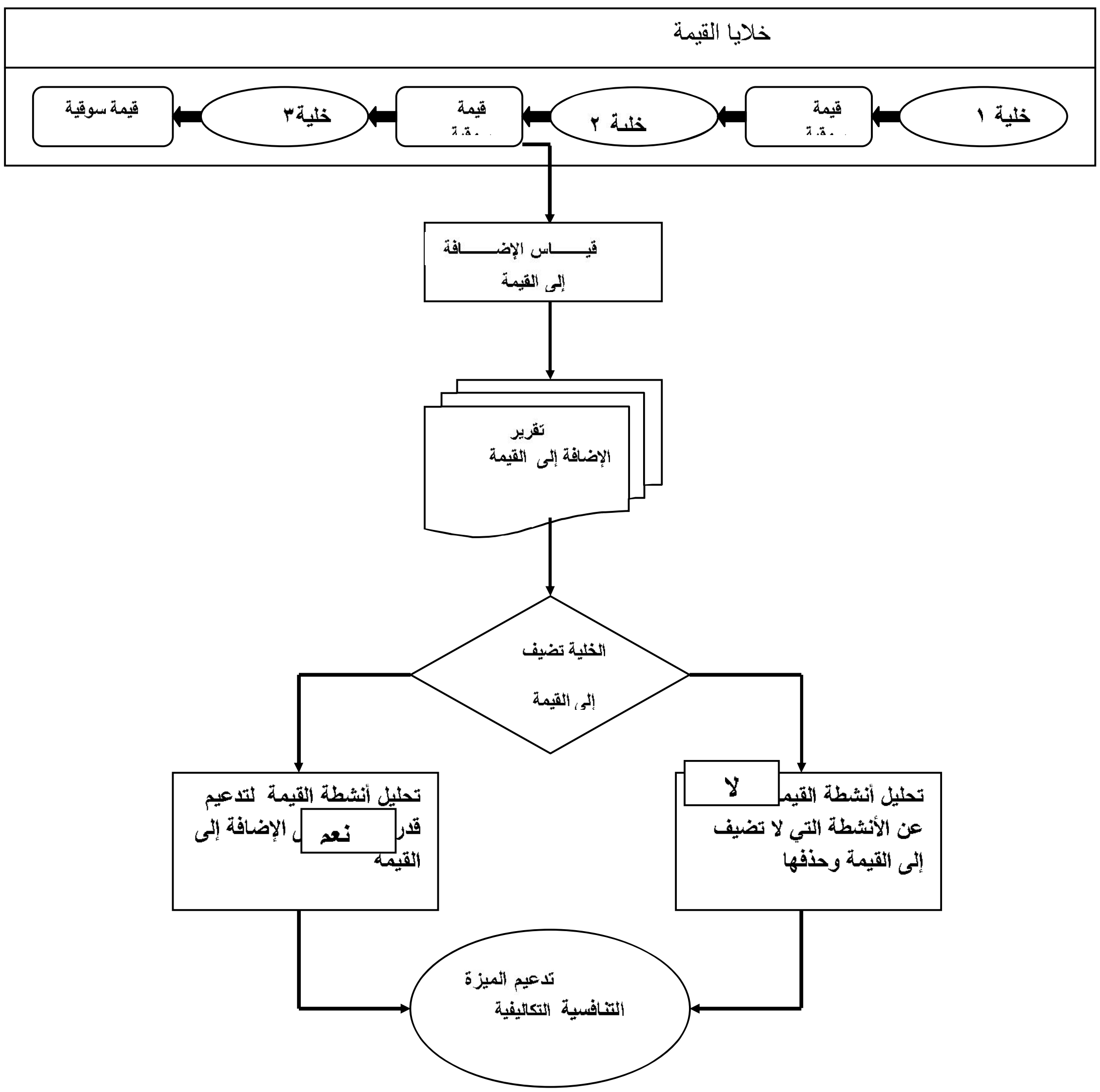
جدول رقم (٢) تقرير الضغوط التنافسية

[١] عاشور ، عصافت سيد أحمد ، مرجع سابق تم ذكره ، ص٢٢

يوضح الشكل السابق عدد المنافسين لكل خلية ويتضح من هذا الشكل أن الخلية رقم ٣ هي أكثر الخلايا الواقعة تحت ضغوط تنافسية ، حيث تدخل في المنافسة مع ست منافسين الأمر الذي يتطلب دعما" لهذه الخلية.

وقد قدمت رزان شهيد رسماً توضيحياً لمقومات سلسلة القيمة أظهرت فيه العلاقة بين هذه المقومات كما في الشكل رقم (١٦) التالي:

مقومات سلسلة القيمة*



المصدر : شهيد ،رزان ، مرجع سابق تم ذكره ، ص ٣٥

٧- العلاقات ضمن سلسلة القيمة :

ترتبط الأنشطة الأساسية مع بعضها البعض بعلاقات ، وكذلك ترتبط الأنشطة الثانوية ببعضها البعض وبالأنشطة الأساسية بعلاقات ارتباط تحددها طبيعة كل نشاط ، وطبيعة كل عمل وكل تنظيم وطبيعة الصناعة نفسها .

ويرى بعض الباحثين في العلاقات في سلسلة القيمة ما يلي :[١]

" يتألف نموذج سلسلة القيمة لأي منشأة من مجموعة من الأنشطة الأساسية المولدة للقيمة ، ويتفرع عن كل نشاط أساسي أنشطة ثانوية ، وهذه الأنشطة هي أنشطة غير مستقلة عن بعضها البعض بل تربطها علاقات متبادلة " .

ويمكن تقسيم العلاقات بين الأنشطة إلى ما يلي : [٢]

أ- علاقة أنشطة المنشأة مع أنشطة الموردين :

يركز مفهوم سلسلة القيمة على استغلال الروابط بين المنشأة ومورديها كأداة مهمة في تحقيق نظام الانتاج الآني (JIT) وزيادة تحقيق العلاقات مع الموردين .

ب-علاقة أنشطة المنشأة مع أنشطة العملاء:

حيث أن استغلال الروابط مع العملاء يعتبر على درجة كبيرة من الأهمية ، وهذه الروابط تعتبر من طبيعة العلاقات ذات المنفعة المتبادلة ، حيث يمكن لكل الأطراف تحقيق مكاسب في نفس الوقت ، وإن تركيز المنشأة على التسليم الفوري للعملاء يتم من خلال تقوية أضعف رابطة في سلسلة القيمة حتى لا يكون هناك نقاط اختناق تؤدي إلى طول الدورة الإنتاجية ومن ثم طول الوقت اللازم لتسليم المنتجات إلى العملاء.

---

[١] Porter, michael & victor miller , 1985 " how information give you competitive advantage " Harvard business review , jul / aug , p155

[٢] فودة ، شوقي السيد ،" مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركات الصناعية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية – الجلد السابع والعشرون ، كلية التجارة – جامعة طنطا – ٢٠٠٣ ص ٣٣٤-٣٣٥

ت-العلاقات التشغيلية داخل سلسلة قيمة المنشأة :

تنشأ هذه العلاقة من كون العلاقة بين الأنشطة التي تضيف قيمة داخل المنشأة هي أنشطة تشابكية تبادلية وليست مستقلة ، وهذه الأنشطة يجب أن يتم إجراء تنسيق بينها للحصول على التأثير الكامل لنشاط الترويج وذلك من خلال مزج هدف تخفيض التكلفة ببقية أهداف الوحدة وذلك للحصول على نتائج أكثر فاعلية ودقة وكفاءة .

وفي هذا الإطار قد يسمح بزيادة التكاليف في نشاط قيمي معين وذلك على اعتبار أن هناك تخفيض أكبر في نشاط قيمي آخر ، وبالتالي تخفيض لتكاليف المنشأة ككل [١].

ث-العلاقة بين وحدات الأعمال الاستراتيجية داخل المنشأة :

يمكن استغلال الروابط بين الأنشطة القيمية لوحدات الأعمال الاستراتيجية لدعم هدف تحقيق الأرباح المستهدفة من خلال مفهوم سلسلة القيم ، حيث أن استغلال الروابط هذه يؤدي إلى تحقيق وفورات تكاليفية للمنتج في وحدة أعمال استراتيجية معينة ، والذي يساعد وحدة أعمال استراتيجية أخرى في تسويق منتجاتها التي تحمل نفس العلامة التجارية .

ويرى الباحث أنه يجب دراسة هذه العلاقات وتحليلها بشكل جيد وذلك بغية استغلال هذه الروابط في بناء سلسلة القيمة للمنشأة بشكل يخدم عملية التحليل ، وذلك بهدف تحديد مواقع القوة والضعف في هذه السلسلة والاستفادة من مواقع القوة لتحقيق المزايا الاستراتيجية للتكاليف وبالتالي الوصول بها إلى القيادة التكاليفية و العمل على تقييم الخلايا غير المضيفة للقيمة في مواقع الخلل والعمل على حذفها أو تفعيلها إن كانت من الخلايا الضرورية .

---

[١] غطاس ، برنس ميخائل ، " اتجاهات تطوير نوعية البيانات المحاسبية الإدارية لقرارات تخفيض التكاليف " المجلة المصرية للدراسات التجارية – العدد الثاني ، ١٩٨١ ، ص ١٦٧.